

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

19 decembrie 2012(*)

„Fiscalitate – TVA – A doua directivă 67/228/CEE – Articolul 8 litera (a) – A șasea directivă 77/388/CEE – Livrare de bunuri – Bază de impozitare – Comision plătit de o societate de vânzare prin corespondență agentului său – Cumpărături ale clienților terți – Reducere a prețului după intervenirea faptului generator de taxe – Efect direct”

În cauza C-310/11,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Regatul Unit), prin decizia din 26 mai 2011, primită de Curte la 20 iunie 2011, în procedura

Grattan plc

împotriva

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din domnul A. Rosas, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a doua, domnii U. Lõhmus, A. Ó Caoimh, A. Arabadjiev (raportor) și C. G. Fernlund, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul K. Malacek, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 12 iulie 2012,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Grattan plc, de H. Stone, solicitor, de P. Lasok, QC, și de R. Haynes, barrister;
- pentru guvernul Regatului Unit, de C. Murrell și de E. Jenkinson, precum și de L. Seeboruth, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de R. Lyal și de C. Soulay, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 13 septembrie 2012,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 8 litera (a) și a anexei A punctul 13 din A doua directivă 67/228/CEE a Consiliului din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – structura și procedurile de aplicare a sistemului comun privind taxa pe valoarea adăugată (JO 71, p. 1303, denumită în continuare „A doua directivă”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Grattan plc (denumită în continuare „Grattan”), pe de o parte, și Commissioners for Her Majesty’s Revenue & Customs (în continuare, „Commissioners”), pe de altă parte, având ca obiect restituirea unor sume reprezentând taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) aferentă comisioanelor plătite unor persoane identificate sub denumirea de „agenți” pentru bunurile comandate prin intermediul lor în perioada 1973-1977.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 5 din A doua directivă prevedea:

„(1) «Livrare de bunuri» înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.

(2) Se consideră livrări în sensul alineatului (1) și următoarele:

[...]

(c) transferul de bunuri în temeiul unui contract de comision la cumpărare sau vânzare;

[...]

(5) Faptul generator intervine atunci când sunt livrate bunurile. [...]” [traducere neoficială]

4 Punctul 8 din anexa A la A doua directivă prevedea că „[p]rin «fapt generator de taxe» se înțelege originea datoriei fiscale”.

5 Articolul 8 litera (a) din A doua directivă prevedea următoarele:

„Baza de impozitare include:

(a) pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii, toate elementele care reprezintă contravaloarea livrării de bunuri sau prestării de servicii, inclusiv cheltuielile și taxele, cu excepția [TVA-ului].” [traducere neoficială]

6 Expresia „contravaloare” era definită la punctul 13 din anexa A la această directivă ca însemnând:

„[...] tot ceea ce se primește în contrapartida livrării de bunuri sau a prestării de servicii, inclusiv cheltuielile accesorii (de ambalare, de transport, de asigurare etc.), mai exact, nu doar valoarea sumelor încasate, ci și, de exemplu, valoarea bunurilor primite în schimb [...]” [traducere neoficială]

7 Articolul 11 secțiunea A din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă”), care a înlocuit A doua directivă începând cu anul 1978,

prevedea, în partea sa relevantă, următoarele:

„(1) Baza de impozitare include:

(a) pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la literele (b), (c) și (d), toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării;

[...]

(3) Baza de impozitare nu cuprinde:

(a) reduceri de preț cu titlu de sconturi pentru plată anticipată;

(b) reduceri de preț și rabaturi acordate clientului și obținute de acesta la momentul livrării;

[...]” [traducere neoficială]

8 Articolul 11 secțiunea C alineatul (1) din A șasea directivă prevedea:

„În cazul anulării, al refuzului sau al neplătirii totale sau parțiale ori în cazul în care prețul este redus după livrare, baza de impozitare se reduce, în consecință, în condițiile stabilite de statele membre.

Totuși, în cazul neplătirii totale sau parțiale, statele membre pot deroga de la această normă.”
[traducere neoficială]

Dreptul Regatului Unit

9 La data situației de fapt din litigiul principal, dispoziția din dreptul național în discuție era articolul 10 alineatul 2 din Legea finanțelor din 1972 (Finance Act 1972), care prevedea următoarele:

„Dacă livrarea se efectuează în schimbul unei contraprestații în numerar, valoarea sa corespunde cuantumului acestei contraprestații plus taxa exigibilă.”

10 First-tier Tribunal (Tax Chamber) arată că legislația națională nu conținea dispoziții care să prevadă reduceri *a posteriori* ale valorii livrărilor din cauza reducerilor de preț sau a rabaturilor care interveneau numai după livrare.

11 La 1 ianuarie 1978, statele membre trebuiau să își adapteze „sistemul actual de [TVA]” în conformitate cu dispozițiile celei de A șasea directive.

Litigiul principal și întrebarea preliminară

12 Grattan este un membru ce reprezintă un grup de persoane impozabile supuse la plata TVA, grup alcătuit din societăți care, în perioada în cauză în procedura principală, erau societăți de vânzare prin corespondență (denumite în continuare „societăți”). Acestea recurgeau la serviciile unor agenți care căutau comisioane în special din cumpărăturile unor terți (denumite în continuare „cumpărăturile terților”), consumatori finali (denumiți în continuare „clienți indirecti”), cărora le comunicau cataloagele unei societăți în cauză. Agentul transmisea comenzile clienților indirecti telefonând la centrul de apeluri al societății în cauză sau trimițând un formular de comandă. În general, bunurile comandate erau livrate agentului pentru a fi redistribuite clienților indirecti. Plata pentru bunuri era încasată de agent de la clienții indirecti și vîrșată

periodic societății de vânzare prin coresponden  .

13 Agen  ii percepeau un comision de 10 % din sumele v rsate de ei societății în cauză, at t pentru propriile cumpărături de bunuri din catalogul de vânzare prin coresponden  , c t  i pentru cumpărăturile terților. Comisionul era creditat într-un cont deschis în registrele contabile ale societății  i agentul putea, a adar, să îl ob in  în următoarele moduri:

- agentul putea să îl solicite sub formă de plată prin cec;
- agentul putea compensa creditul cu soldul debitor al contului său, astfel  nc t să   i reducă datoria fa   de societate pentru bunurile pe care le-a cumpărat de la aceasta;
- agentul putea de asemenea să utilizeze creditul cu titlu de plată totală sau par ial  pentru cumpărarea de noi bunuri.

14 Atunci când comisionul era perceput sub formă de plată prin cec sau de credit pe soldul datorat de agent, era desemnat ca fiind încasat   n numerar . Atunci când comisionul era utilizat pentru a cumpăra noi bunuri, era desemnat ca fiind perceput   n sub formă de bunuri . Obiec ia invocată în litigiul pendinte pe rolul instan ei de trimitere prive te numai situa ii în care comisionul a fost încasat   n numerar .

15 Societ  ile au achitat TVA-ul aferent prețului de catalog integral, inclusiv valoarea comisionului vărsat agen ilor. Grattan a solicitat Commissioners restituirea TVA-ului aferent acestui comision pentru motivul că el constituia un rabat care reducea contraprestația sau baza de impozitare a livrărilor de bunuri efectuate de societ  i agen ilor. Commissioners au restituit TVA-ul aferent acestor comisioane, cu excepția celor percepute în numerar pentru cumpărăturile terților în perioada  ncep nd cu 1973  i p n  la 1 ianuarie 1978.

16  n fa a instan ei de trimitere, Grattan a arătat că comisioanele pentru cumpărăturile terților încasate în numerar erau rabaturi la pre ul plătit de agent pentru bunurile cumpărate de el de la societatea în cauză (dacă aceste comisioane erau percepute la momentul livrării) sau reduceri de pre  (dacă ele erau percepute după livrare).  n consecin  , contraprestația sau baza impozabilă ar trebui redusă. Acest lucru ar rezulta din articolul 11 secțiunea C alineatul (1) din A șasea directivă și, anterior anului 1978, din articolul 8 litera (a)  i din punctul 13 din anexa A la A doua directivă, precum  i, în orice caz, din principiul neutralității fiscale care exista înainte de 1978.

17 Commissioners au arătat că A doua directivă nu impunea ca statele membre să introducă măsuri care să prevadă reducerea retroactivă a bazei de impozitare după livrare, cum prevede articolul 11 secțiunea C alineatul (1) din A șasea directivă.  n plus, articolul 8 litera (a) din A doua directivă nu ar fi fost suficient de precis pentru a avea un efect direct. Commissioners au considerat că existau distinc ii relevante între comisioanele pentru cumpărături ale terților  i cele pentru propriile cumpărături de bunuri din catalogul de vânzare prin coresponden   ale agen ilor.

18  n aceste condi ii, First-tier Tribunal (Tax Chamber) a decis să suspende judecata  i să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Înainte de 1 ianuarie 1978, o persoană impozabilă avea un drept direct efectiv, în temeiul articolului 8 litera (a) din A doua directivă și/sau al principiilor neutralității și egalității de tratament, să considere redusă *a posteriori* baza de impozitare pentru o livrare de bunuri atunci când, după efectuarea livrării, beneficiarul acesteia a câștigat un credit de la persoana care a efectuat livrarea, pe care a ales să îl primească fie în bani, fie sub formă de compensare a sumelor datorate prestatorului în legătură cu livrarea de bunuri către beneficiar care a fost deja efectuată?”

Cu privire la întrebarea preliminară

19 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită să se stabilească, în esență, dacă articolul 8 litera (a) din A doua directivă trebuie interpretat în sensul că conferă unei persoane impozabile dreptul să considere redusă *a posteriori* baza de impozitare pentru o livrare de bunuri atunci când, după efectuarea livrării, beneficiarul acesteia a câștigat un credit de la persoana care a efectuat livrarea, pe care ulterior a ales să îl primească fie în bani, fie sub formă de compensare a sumelor datorate prestatorului în legătură cu livrarea de bunuri care a fost deja efectuată.

20 Pentru a răspunde la această întrebare, trebuie amintit că articolul 8 litera (a) din A doua directivă prevedea că baza de impozitare include, „pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii, toate elementele care reprezintă contravaloarea livrării de bunuri sau prestării de servicii, inclusiv cheltuielile și taxele, cu excepția [TVA-ului]”.

21 Termenul „contravaloare” utilizat la articolul 8 litera (a) din această directivă era definit la punctul 13 din anexa A ca acoperind „tot ceea ce se primește în contrapartida livrării de bunuri sau a prestării de servicii, inclusiv cheltuielile accesorii (de ambalare, de transport, de asigurare etc.), mai exact, nu doar valoarea sumelor încasate, ci și, de exemplu, valoarea bunurilor primite în schimb”.

22 Trebuie amintit că termenul „contravaloare” face parte dintr-o dispoziție de drept al Uniunii care nu face referire la dreptul statelor membre de a stabili sensul și întinderea sa. Rezultă că interpretarea cuvântului în termeni generali nu poate fi lăsată la discreția fiecărui stat membru. Această contravaloare este o valoare subiectivă, deoarece baza de impozitare pentru prețurile de servicii este contrapartida primită efectiv, iar nu valoarea estimată potrivit unor criterii obiective (Hotărârea din 5 februarie 1981, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, 154/80, Rec., p. 445, punctele 9 și 13).

23 Pentru a stabili dacă articolul 8 litera (a) din A doua directivă impunea statelor membre să permită modificarea respectivei contravalori și, prin urmare, regularizarea bazei de impozitare după survenirea faptului generator de taxe, trebuie să se analizeze și dispozițiile acestei directive referitoare la calculul, la declararea și la plata TVA-ului. Stabilirea bazei de impozitare presupune, astfel, o contravaloare și un fapt generator.

24 Trebuie arătat în această privință că articolul 5 alineatul (5) din A doua directivă prevedea că „[f]aptul generator de taxe intervine atunci când sunt livrate bunurile”. Expresia „faptul generator de taxe” utilizat în această dispoziție era definit la punctul 8 din anexa A la această directivă drept „originea datoriei fiscale”.

25 Este necesar s? se constate c? nicio dispozi?ie din A doua directiv? nu prevedea stabilirea faptului generator de taxe la un moment ulterior sau amânarea sa în alt mod. În plus, această directiv? nu cuprinde nicio dispozi?ie care s? prevad? modificarea unei datorii fiscale care a luat na?tere.

26 În aceste condi?ii, este necesar s? se considere, astfel cum a ar?tat avocatul general la punctul 41 din concluzii, c?, în temeiul mai ales al articolului 5 alineatul (5) din A doua directiv?, datoria fiscal? a unei persoane impozabile lua na?tere pân? la concuren?a sumei care rezult? din baza de impozitare determinat? la momentul livr?rii.

27 Trebuie, a?adar, subliniat c? nici articolul 8 litera (a), nici un alt articol din A doua directiv? nu putea fi interpretat în sensul c? era impus s? se permit? regularizarea bazei de impozitare sau a taxei pl?tite în aval dup? efectuarea livr?rii de bunuri, care constituie momentul când a survenit faptul generator de taxe.

28 În continuare, în ceea ce prive?te principiul neutralit??ii fiscale, trebuie amintit c? acest principiu, care constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA, constituie transpunerea în materie de TVA a principiului egalit??ii de tratament (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 10 aprilie 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Rep., p. I-2283, punctul 47). Acest principiu are drept consecin?? în special faptul c? persoanele impozabile nu trebuie tratate în mod diferit pentru prest?ri asem?n?toare care se afl? în concuren?? între ele (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 27 aprilie 2006, Solleveld ?i van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 ?i C-444/04, Rec., p. I-3617, punctul 39 ?i jurispruden?a citat?).

29 Principiul neutralit??ii fiscale nu este o norm? de drept primar care permite, prin ea îns??i, stabilirea bazei de impozitare în sensul articolului 8 litera (a) din A doua directiv? (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 15 noiembrie 2012, Zimmermann, C-174/11, punctul 50 ?i jurispruden?a citat?). Acest principiu nu permite nici compensarea faptului c? A doua directiv? nu cuprinde nicio dispozi?ie comparabil? cu articolul 11 sec?iunea C alineatul (1) din A ?asea directiv?.

30 În temeiul celeilalte accep?iuni a acestui principiu, suma care trebuie încasat? de administra?ia fiscal? cu titlu de TVA trebuie s? corespund? în mod precis sumei înscrise pe factur? ca TVA ?i pl?tite de consumatorul final persoanei impozabile (Hot?rârea din 10 iulie 2008, Koninklijke Ahold, C-484/06, Rep., p. I-5097, punctul 36 ?i jurispruden?a citat?).

31 Din dosarul Cur?ii reiese c?, în litigiul principal, clientul indirect, în calitatea sa de consumator final al bunurilor, trebuia s? pl?teasc? pre?ul care figura în catalog pentru bunurile pe care le cump?ra ?i nu primea un comision din partea societ??ii. Astfel, se prevedea c? acest comision trebuia s? fie repl?tit agentului, iar nu clientului indirect. În aceste condi?ii ?i în temeiul principiilor amintite la punctul anterior, este necesar s? se considere c? contravaloarea livr?rii corespundea pre?ului de catalog integral, neredus, ?i c? baza de impozitare o constituia deci acest pre?.

32 Pe de alt? parte, trebuie analizat argumentul formulat de Grattan potrivit c?ruia ar fi gre?it s? se disting? situa?ia de dinainte de 1 ianuarie 1978 de cea existent? dup? această dat?, întrucât această distinc?ie nu ?ine cont de continuitatea sistemului de TVA.

33 În această privin??, trebuie subliniat, astfel cum a procedat ?i avocatul general la punctele 49 ?i 50 din concluzii, c? nivelul de armonizare al celei de A doua directive nu este comparabil cu nivelul de armonizare al celei de A ?asea directive. În special, principiul sistemului comun de TVA, introdus de Prima directiv? 67/227/CEE a Consiliului din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri (JO L 71, p. 1301), nu

conținerea în, în multe privințe, nicio reglementare exhaustivă și mai ales nicio stabilire a unei baze de impozitare unitare.

34 Astfel cum a subliniat Curtea la punctul 12 din Hotărârea din 5 mai 1982, *Schul Douane Expéditeur* (15/81, Rec., p. 1409), A șasea directivă a armonizat noțiunile de fapt generator și de exigibilitate a taxei și a vizat armonizarea bazei de impozitare.

35 Acesta este contextul în care legiuitorul Uniunii a adoptat articolul 11 secțiunea C alineatul (1) din A șasea directivă, care impune statelor membre obligația de a stabili condițiile în care baza de impozitare va fi redusă *a posteriori*. În principiu, această dispoziție obligă statele membre să reducă baza de impozitare de fiecare dată când, după încheierea unei operațiuni, persoana impozabilă nu încasează o parte sau întreaga contrapartidă (a se vedea Hotărârea din 3 iulie 1997, *Goldsmiths*, C-330/95, Rec., p. I-3801, punctele 16-18, și Hotărârea din 29 mai 2001, *Freemans*, C-86/99, Rec., p. I-4167, punctul 33).

36 După cum rezultă din cuprinsul punctelor 25-27 din prezenta hotărâre, o astfel de dispoziție nu avea un echivalent în A doua directivă. În plus, faptul că Consiliul Uniunii Europene a adoptat articolul 11 secțiunea C alineatul (1) din A șasea directivă, pe lângă articolul 11 secțiunea A, susține interpretarea potrivit căreia articolul 11 secțiunea C menționat nu era inseparabil de articolul 11 secțiunea A din A șasea directivă sau de predecesorul acestuia, articolul 8 litera (a) din A doua directivă.

37 Având în vedere toate considerațiile care preced, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată de articolul 8 litera (a) din A doua directivă trebuie interpretat în sensul că nu conferă unei persoane impozabile dreptul să considere redusă *a posteriori* baza de impozitare pentru o livrare de bunuri atunci când, după efectuarea livrării, un agent a câștigat un credit de la persoana care a efectuat livrarea, pe care a ales să îl primească fie în bani, fie sub formă de compensare a sumelor datorate prestatorului în legătură cu livrarea de bunuri care a fost deja efectuată.

Cu privire la cheltuielile de judecată

38 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a doua) declară:

Articolul 8 litera (a) din A doua directivă 67/228/CEE a Consiliului din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – structura și procedurile de aplicare a sistemului comun privind taxa pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că nu conferă unei persoane impozabile dreptul să considere redusă *a posteriori* baza de impozitare pentru o livrare de bunuri atunci când, după efectuarea livrării, un agent a câștigat un credit de la persoana care a efectuat livrarea, pe care a ales să îl primească fie în bani, fie sub formă de compensare a sumelor datorate prestatorului în legătură cu livrarea de bunuri care a fost deja efectuată.

Semnături

* Limba de procedură: engleza.